

Audience publique du 22 janvier 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ... (Suisse)
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 24216 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 25 mars 2008 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, assisté de Maître Camille Paul Seillès, avocat, les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à CH-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003, émis à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame Maria ..., en date du 3 août 2005 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 juin 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Camille Paul Seillès et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

Suite au dépôt par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., de leur déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003, en date du 20 décembre 2004, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit en date du 3 août 2005 à l'égard des intéressés un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003, en s'écartant des déclarations du contribuable notamment sur le point suivant : « *abattement pour charges extraordinaires – les frais déclarés ne constituent pas des charges extraordinaires* », étant entendu que dans le cadre de ladite déclaration fiscale, Monsieur et Madame ...-... avaient sollicité un abattement au titre de charges extraordinaires d'un montant de 25.000.- € qu'ils auraient dû déboursier dans le cadre de l'entretien d'un parent nécessiteux, à savoir la mère de Monsieur ..., pendant l'intégralité de l'année d'imposition en question.

Par courrier du 11 octobre 2005, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., firent introduire par l'intermédiaire d'un réviseur d'entreprises une réclamation contre le bulletin d'impôt précité du 3 août 2005. Ils firent notamment exposer dans le cadre de ladite réclamation que le caractère extraordinaire de l'aide apportée par Monsieur ... afin de soutenir sa mère ainsi que son frère résidant en Italie se justifiait par les mêmes arguments que ceux invoqués par eux à l'encontre du bulletin d'imposition établi au sujet de l'année d'imposition 2001, tel que ressortant de leur réclamation afférente datant du 22 mai 2003.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 25 mars 2008 au greffe du tribunal administratif, un recours contentieux tendant à la réformation du prédit bulletin d'impôt pour l'année 2003, émis le 3 août 2005.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre ledit bulletin d'impôt sur le revenu du 3 août 2005, lequel recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

S'il est vrai qu'à l'appui de sa requête introductive d'instance, le demandeur a souhaité voir joindre le présent recours avec « *l'autre recours* » qui aurait été déposé par lui devant le tribunal administratif, au vu de leur connexité, et que l'Etat n'a pas pris position par rapport à cette demande de jonction, qui semble devoir porter sur une affaire enrôlée sous le numéro 24215, il n'en demeure pas moins que cette demande du demandeur n'a pas été reprise au dispositif de ladite requête, de sorte que le tribunal n'a pas à y prendre position, étant donné que l'objet de la demande consistant dans le résultat que le plaideur entend obtenir est celui circonscrit dans le dispositif de la requête introductive d'instance, de sorte que le tribunal ne saurait avoir égard qu'au contenu dudit dispositif et des demandes y formulées pour trancher le litige dont il est saisi.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération la déduction d'un abattement pour charges extraordinaires pour un montant de 5.700.- € au titre de l'année d'imposition 2003. Cette charge extraordinaire correspondrait au soutien financier qu'il aurait consenti au cours de l'année en question à sa mère, Madame ..., ainsi qu'à son frère invalide, Monsieur, demeurant tous les deux à Naples en Italie. Ainsi, il leur aurait payé un montant total de 25.000.- €, afin de couvrir les « *dépenses quotidiennes* » tant de sa mère que de son frère, ainsi que « *pour compléter le remboursement d'un prêt hypothécaire* » en rapport avec l'appartement appartenant à sa mère. Il fait en effet soutenir que sa mère, qui serait veuve, ayant bénéficié, ensemble avec son frère Monsieur, de pensions d'un montant global de 1.250.- € par mois, soit 15.000.- € par an, n'aurait pas disposé au cours de l'année d'imposition litigieuse de l'argent nécessaire afin d'assurer non seulement le paiement des frais de ménage courants, mais également le remboursement du prêt hypothécaire relatif à

l'appartement précité, qui, du fait d'avoir été conclu à taux variable qui n'aurait cessé d'augmenter en même temps que la lire italienne aurait été dévaluée, aurait eu pour conséquence que la valeur du prêt aurait été d'une valeur « *très supérieure* » à la valeur réelle du bien immobilier en question.

Le demandeur fait encore exposer qu'en raison du fait que sa mère ainsi que son frère n'auraient disposé que d'un montant total de 15.000.- € par an, et qu'ils auraient dû rembourser une somme de 15.500.- € par an sur le prêt hypothécaire précité, ils se seraient trouvés manifestement dans le besoin, de sorte qu'il aurait été obligé de leur faire parvenir l'argent nécessaire afin d'assurer non seulement le remboursement de l'intégralité des mensualités relatives au prêt hypothécaire précité, mais également leur subsistance. Ainsi, au cours de l'année d'imposition 2003, il leur aurait fait parvenir la somme de 25.000.- € qui leur aurait permis de retirer une somme de 500.- € pour compléter le remboursement de leur prêt, leur laissant ainsi une somme de 24.500.- € pour assurer le financement de leurs frais de ménage courants. Quant au prêt hypothécaire, le demandeur fait préciser qu'il porterait sur un appartement de 80 m² situé dans la périphérie de Naples « *dans un lieu caractérisé par son haut niveau de délinquance et de criminalité* », comme cela ressortirait d'un certificat joint en annexe à sa requête introductive d'instance, dont il ne serait pas propriétaire et dont il ne pourrait retirer un quelconque bénéfice personnel.

En droit, le demandeur conclut que les trois conditions posées par l'article 127, premier alinéa de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) seraient remplies en l'espèce, étant donné que la charge qu'il aurait ainsi eue au cours de l'année 2003 serait à la fois extraordinaire, inévitable et aurait réduit de façon considérable sa faculté contributive. Ainsi, il souhaite voir faire droit à sa demande tendant à obtenir un abattement de son revenu imposable pour l'année d'imposition 2003 d'un montant de 5.700.- €, en tenant compte de ce qu'une charge normale de 5 % du revenu imposable devra rester définitivement à sa charge.

Le délégué du gouvernement admet dans son mémoire en réponse qu'il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire permettant de déterminer le montant maximal du secours payé à un parent nécessiteux pouvant être déduit au titre des charges extraordinaires, de sorte qu'il propose de se référer aux paramètres sociaux fixés par la loi portant création d'un droit à un revenu minimum garanti, en estimant que chaque personne se trouvant dans le besoin devrait pouvoir disposer d'une somme équivalente audit revenu minimum garanti. Après avoir fait des calculs sur base du revenu minimum garanti fixé pour l'année 2003, le représentant étatique vient à la conclusion que la mère ainsi que le frère invalide de Monsieur ... auraient dû bénéficier d'une somme totale de 17.732,68.- € au titre du revenu minimum garanti, suivant la législation luxembourgeoise, qui serait « *de surcroît* » plus favorable que le revenu minimum garanti applicable suivant la législation italienne. Or, dans la mesure où la mère et le frère du demandeur percevraient chacun une pension annuelle de 15.000.- €, ils auraient disposé d'un revenu global de 30.000.- € pour l'année d'imposition 2003 en question, dépassant ainsi largement le montant fictif du revenu minimum garanti qu'ils auraient dû percevoir suivant la législation luxembourgeoise. Il en conclut que les parents de Monsieur ... ne se seraient pas trouvés dans le besoin, puisqu'ils auraient disposé de moyens d'existence suffisants.

Quant aux pièces versées par le demandeur à l'appui de son recours, le délégué du gouvernement critique que ces pièces ne porteraient pas sur l'intégralité de l'année d'imposition 2003 et que le demandeur n'aurait pas versé des attestations certifiées conformes à l'original portant sur, d'une part, l'invalidité de son frère et, d'autre part, le fait que la mère et le frère du demandeur ne disposeraient pas d'autres revenus. Il critique encore le fait que l'argent ainsi versé par le demandeur à sa famille résidant à Naples servirait au financement d'un immeuble leur appartenant, ce qui serait inadmissible, puisque les deniers publics luxembourgeois ne sauraient servir au financement, même si c'est de manière indirecte, d'un immeuble.

L'article 127 LIR dispose dans ses paragraphes (1) à (3) que :

« (1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du prédit article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales ».

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un abattement pour charges extraordinaires, trois conditions de fond doivent être remplies cumulativement, à savoir la charge doit être extraordinaire, elle doit être inévitable et elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable¹.

Quant à la condition ayant trait au caractère extraordinaire de la charge, il échet de retenir que le paragraphe (2) de l'article 127 LIR précise ce qu'il y a lieu d'entendre par la notion en question, en retenant qu'il doit s'agir d'obligations *« qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue »*.

En l'espèce, le demandeur se trouve dans la catégorie de personnes devant subvenir aux frais d'entretien d'un parent nécessaire, à savoir sa mère, et d'un proche parent, à savoir son frère, qui ne font pas partie de son ménage. Il se dégage en outre de l'énonciation des faits à laquelle il a été procédé ci-dessus que la mère ainsi que le frère du demandeur ne disposent même pas des sommes requises pour assurer le financement de leur modeste logement, de sorte qu'ils ne sont en aucune façon en mesure de subvenir au paiement de leurs frais d'entretien courants. Dans ce contexte, il échet de relever que contrairement aux contestations soumises par le délégué du gouvernement, il ressort d'un certificat établi par Maître Luigi Cicala, avocat à Naples, du 20 avril 2003, que le montant annuel du remboursement de l'emprunt contracté au sujet de l'appartement précité *« représente quasiment l'entière du cumul de la pension de*

¹ cf. trib. adm. 15 juin 2000, n° 11340 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 187

réversion perçue par (...) Madame ... et de la pension d'invalidité perçue par Monsieur ... » et que, sans l'aide apportée par le demandeur, sa mère ainsi que son frère auraient « de sérieux problèmes de subsistance ». Ledit certificat confirme également l'invalidité totale de Monsieur ... », en fournissant des précisions sur son état de santé et les différents traitements médicaux suivis par lui. Le certificat confirme encore les conditions de remboursement du prêt en insistant sur le taux d'intérêt débiteur extrêmement élevé, ressortant des conditions particulières du prêt afférent. Les informations quant à la situation financière de la mère ainsi que du frère du demandeur sont en outre confirmées par des certificats versés relatifs aux pensions d'invalidité et de retraite dont ils ont bénéficié. Ces informations, ensemble avec les explications fournies dans la requête introductive d'instance, sont par ailleurs de nature à contredire la conclusion à laquelle est arrivé le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse suivant laquelle chacun des parents du demandeur bénéficierait d'une pension annuelle de 15.000.- €, puisque le contraire ressort des explications et documents fournis, suivant lesquels la mère et le frère disposent ensemble d'un montant total d'environ 15.000.- € de revenus propres par année.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les contestations soumises par l'Etat quant à la situation financière de la mère et du frère du demandeur sont à écarter pour ne pas être concluantes.

Le demandeur se retrouve partant dans une catégorie de personnes qui doivent assurer l'entretien non seulement d'un parent nécessiteux, mais également d'un proche parent, en supportant partant des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables dont les parents ou proches parents ne dépendent pas financièrement.

Il s'ensuit que la condition du caractère extraordinaire de la charge doit être considérée comme étant remplie en l'espèce.

Quant à la condition du caractère inévitable de la charge litigieuse, il échet de se référer au paragraphe (3) de l'article 127 LIR suivant lequel la charge est inévitable « *lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales* ».

En l'espèce, le demandeur se trouve dans la situation de devoir financer l'entretien de parents sans ressources suffisantes, de sorte qu'il se trouve pour le moins dans une situation d'obligation morale de devoir venir à leur secours afin d'assurer le financement de leur subsistance. S'y ajoute qu'en ce qui concerne la mère du demandeur, l'obligation morale est susceptible de prendre la forme d'une obligation juridique, suivant les dispositions du droit italien applicables en la matière, non établies en cause. Dès lors, le caractère inévitable de la charge supportée par le demandeur au cours de l'année d'imposition 2003 ne saurait être mis en doute.

Quant à la troisième condition de fond se dégageant de l'article 127 LIR paragraphe (1) précité, tirée de la réduction de la faculté contributive du contribuable, il y a lieu de se référer au paragraphe (4) dudit article 127, suivant lequel, pour la classe d'impôt litigieuse du demandeur, à savoir la classe d'impôt 2.2, non contestée en cause, et un revenu annuel supérieur à 60.000 €, il y a lieu de considérer comme dépassant la faculté contributive du contribuable toutes les dépenses extraordinaires effectuées au-delà de 5 % du revenu. En l'espèce, le revenu annuel

imposable au titre de l'année 2003 s'est élevé à 386.800.- €. Partant, les charges extraordinaires du demandeur, pour autant qu'elles dépassent le montant de 5 % dudit revenu annuel, doivent être considérées comme réduisant sa faculté contributive. Comme par rapport à un tel revenu annuel, la charge normale de 5 % s'élève à 19.340.- € et comme les frais effectivement supportés au titre des charges extraordinaires s'élèvent à 25.000.- €, le montant de la charge extraordinaire devant être considéré comme réduisant la faculté contributive de Monsieur ... s'élève à 5.660.- €.

Il se dégage encore des pièces versées en cause que le paiement de la somme de 25.000.- € au cours de l'année d'imposition 2003 a été dûment établi en cause, notamment par une déclaration émise par la mère du demandeur, Madame ..., non contesté en cause.

Comme le délégué du gouvernement l'indique lui-même dans son mémoire en réponse, il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire fixant un montant maximal des secours à payer par un contribuable luxembourgeois à des parents nécessiteux ou le montant des revenus dont peut bénéficier une personne sans pouvoir être considérée comme se trouvant dans le besoin. Plus particulièrement, il n'existe aucune réglementation permettant de se référer dans ce contexte au revenu minimum garanti, tel que fixé par le législateur luxembourgeois, de sorte qu'à défaut de maximum légalement défini, les développements du délégué du gouvernement à cet égard sont à écarter pour ne pas être concluants.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et notamment du fait que les trois conditions légales de fond, telles que fixées par l'article 127 LIR, sont remplies en cause, qu'il y a lieu de faire droit à la demande et de décider qu'il y a lieu de déduire du revenu imposable du demandeur un abattement du fait de charges extraordinaires pour un montant de 5.660.- € au titre de l'année d'imposition 2003.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant, par réformation, décide qu'il y a lieu de déduire du revenu imposable de l'année d'imposition 2003 un abattement du fait de charges extraordinaires pour un montant de 5.660.- € ;

renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour attribution au bureau d'imposition compétent ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 22 janvier 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Claude Legille

Carlo Schockweiler